

宏观税收负担总水平的现状分析及策略选择^{*}

杨 斌

(厦门大学经济学院 361005)

宏观税收负担总水平代表着政府对社会财富的占有程度,确定合适的宏观税收负担总水平是所有财政政策的核心问题。本文首先分析我国近 10 年宏观税收负担总水平的变化情况,计算列入预算内的税收总额占 GDP 的比重(以下称之为预算内宏观税收负担率或宏观正税负担率),考察其变化趋势;测算具有税收和准税收性质的政府税外收费的规模,分析将政府税外收费包括在内的宏观税收负担总水平的变化趋势。然后通过计算我国现阶段受生产力发展水平制约的一般社会公共需要的必要量及其占 GDP 的比重,通过研究我国现阶段剩余产品价值的生产水平,对我国近 10 年宏观税收负担总水平作出判断。最后提出今后我国宏观税收负担总水平的策略建议。

一、宏观税收负担率及其变化趋势

1. 预算内宏观税收负担率及其变化趋势

在我国历次税收制度或国有企业分配制度改革中经常出现税收和利润(租金)不分的情况,有时以利润代替税收,有时以税收代替利润,这使统计年鉴中不同时期的税收总额的内涵不相一致,如果不加调整地利用《中国统计年鉴》或《中国财政统计年鉴》中现成的“各项税收”总额作为分子,对宏观税收负担总水平的变化情况就不能作出科学的说明。因此,计算和分析预算内宏观税收负担率,必须首先按国家层次上两种权力(政治权力和国有资产所有权)、两种职能(社会管理职能和国有资产管理职能)、两种分配方式(税收和利润及其衍生形式)分离原则(杨斌,1995)对统计年鉴中的税收总额作调整,以便排除体制改革对“税收总额”的影响,使统计年鉴中的税收总额能反映税收本身质的规定性(即以国家政治权力为主体的分配关系),在各个时期具有可比性。

在 1987—1996 年的 10 年中,1987—1993 年统计资料中的税收总额,也就是其中的国有企业所得税,受“利改税”影响,按 55% 名义税率征收,而且包含国有企业调节税,需要将这个因素剔除,保留与政治权力有关的真正的税收部分,以便使其与 1994 年以后的税收总额口径相一致。本文以国有企业的实现利润总额,按现行 33% 的企业所得税税率推算这一时期国有企业的企业所得税。按理实现利润总额与企业所得税税基——应纳税所得额(计税所得)不完全一致,由于无法取得计税所得总额的统计资料,只得以实现利润总额作为税基的近似值。算出调整后国有企业所得税总额以后,就能计算其与统计年鉴中的“国有企业所得税”总额的差额,将统计年鉴中“各项税收收入”减去这个差额,得出反映税收本质的以国家政治权力为主体

^{*} 本文为作者主持的霍英东青年教师基金项目和教育部分子计划项目的成果。

的“调整后预算内税收总额 T”。据此我们就能计算预算内税收总额占 GDP 的比重,即宏观正税负担率并分析其变化发展情况(见表 1 和图 1)。

表 1 宏观正税负担率

年份 \ 项目	调整后预算内税收 总额 T(亿元)	国内生产总值 GDP 总额(亿元)	宏观正税负担率 T/GDP(%)
1987	1901.06	11962.5	15.89
1988	2203.96	14928.3	14.76
1989	2473.81	16909.2	14.63
1990	2520.94	18547.9	13.19
1991	2608.74	21617.8	12.07
1992	2987.36	26638.1	11.21
1993	4222.60	34634.4	12.19
1994	5126.88	46759.4	10.96
1995	6038.04	58478.1	10.33
1996	6909.82	68593.8	10.07

资料来源:《中国统计年鉴 1997》。

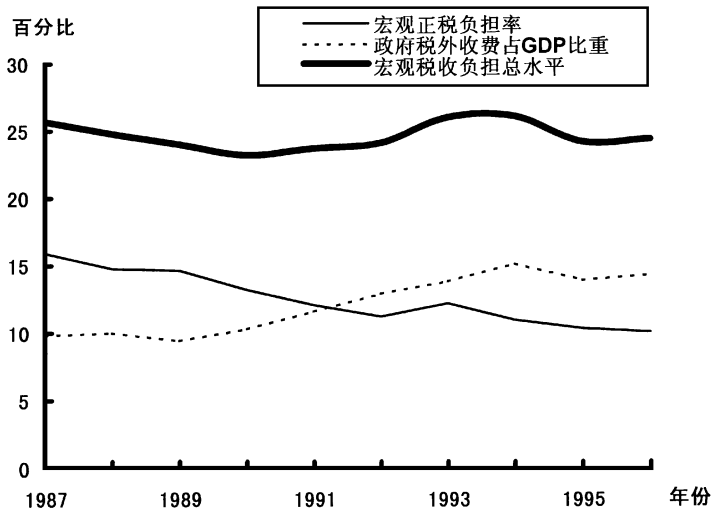


图 1 宏观税收负担率变化趋势

从表 1 看出,我国宏观正税负担率是相当低的,1987—1996 年 10 年间,最高不过 16%,低则只达到 10%。就发展趋势看,1987—1996 年的 10 年间,预算内税收收入占 GDP 的比重,即宏观正税负担率基本上呈逐年下降趋势(见图 1),从 1987 年的约 16%下降到 1996 年的 10%左右,平均每年下降约 0.6 个百分点。这表面上好象意味着政府占用的社会物质财富越来越少,人民所负担的税收日益减轻。实际并非如此,因为在预算内财政收入或税收总额占 GDP

比重降低的同时, 政府税外收费的规模却日益增大, 其占 GDP 的比重呈上升趋势。

2 包括政府税外收费在内的宏观税收负担总水平

我们根据《中国统计年鉴》提供的资料, 从一定时期社会物质财富(国内生产总值 GDP)的最终使用出发, 考察政府(包括地方各级政府及其所属各部门)为行使社会管理职能(不包括国有资产管理职能)而消耗的社会物质财富总额(包括政府消费和政府投资), 减掉通过预算内各项税收支付的部分, 即为政府税外收费(包括各种摊派、罚款), 扣除其中列入预算内管理部分, 我们统称之为预算外政府税外收费。根据我们的计算(杨斌、胡学勤, 1998)(见表 2), 1988 年至 1996 年政府税外收费总额年平均递增 23. 21%。不纳入国家预算管理的政府税外收费总额占 GDP 的比重, 1988—1991 年年均 9%, 相当于当年预算内财政收入的一半略多。从 1992 年开始, 政府税外收费的总额超过预算内税收收入, 出现“费大于税”的情况。

表 2 宏观税收负担总水平

项目 年份	政府税外收费(亿元)		政府税外收费占 GDP 比重(%)		宏观正税负 担率(%)	宏观税收负担 总水平(%)
	总额	其中预算外*		其中预算外		
1987	1176. 22	1033. 18	9. 8	8. 6	15. 9	25. 7
1988	1495. 76	1319. 58	10. 0	8. 8	14. 8	24. 8
1989	1595. 35	1415. 94	9. 4	8. 4	14. 6	24. 0
1990	1907. 64	1608. 11	10. 3	8. 7	13. 2	23. 2
1991	2496. 68	2256. 58	11. 6	10. 5	12. 1	23. 7
1992	3428. 35	3163. 20	12. 9	11. 9	11. 2	24. 1
1993	4764. 94	4563. 90	13. 8	13. 2	12. 2	26. 0
1994	7059. 78	6779. 60	15. 1	14. 5	11. 0	26. 1
1995	8112. 71	7716. 52	13. 9	13. 2	10. 3	24. 2
1996	9798. 46	9073. 80	14. 3	13. 2	10. 1	24. 4

资料来源: 根据 1988—1997 年《中国统计年鉴》有关数据计算。

* 这里指不纳入预算内管理的所有政府税外收费, 与通常所说的“预算外资金”的“预算外”概念有所不同。

虽然, 预算内税收收入占 GDP 的比重连续下降, 但由于政府税外收费主要是预算外政府税外收费猛增, 使政府全部实际税收收入即由政府通过税收或具有税收性质和准税收性质的聚财形式支配使用的社会财富很稳定地占 GDP 的 25%左右, 在变化趋势上呈现出波幅很小的近似平行线(见图 1)。这说明在目前政治体制和政府要承担的职能没有根本改变的前提下, 一般社会公共需要存在一个客观的量, 其与 GDP 增长是同步的, 一旦通过“正税”无法充分地提供财力支持, 必然会产生“苛捐杂税”即政府税外收费问题。

总之, 我国近 10 年宏观税收负担的特点, 首先表现为正税不重且不断减轻, 而“苛捐杂税”沉重且呈上升趋势, 宏观税收负担总水平保持稳定, 约为国内生产总值的 1/4; 其次表现为财政分配从规范有序、集中统一向随意无序、分散多元的方向发展。

二、对宏观税收负担总水平的分析判断

本文提出并计算生产力水平所决定的一般社会公共需要必要量与 GDP 的比率和剩余产品价值总量与 GDP 的比率(即宏观剩余产品价值率),为判断宏观税收负担总水平提供参考。

1. 一般社会公共需要必要量占 GDP 的比重

一般社会公共需要必要量,是在生产力发展水平制约和限制下,应当由政府财政(其中的行政预算系统)来办的事业的经费必要量。主要有以下三大项:

(1)非物质生产部门的非生产性基本建设投资和更新改造投资项目。具体包括非物质生产部门的职工住宅、公共事业、居民服务和咨询服务业建设,卫生、教育和社会福利事业建设,体育、文化、艺术和广播、电视、电影事业建设,科学研究事业建设,国家机关、党政机关和社会团体的建设,其他非生产性建设,及其它们的更新改造投资。其中的某些项目如公用事业、咨询、教育、体育、文化、艺术和广播电影电视、应用性科研等有经常性收入,此项收入可作这些部门的事业费或补充事业费,但基建及更新改造仍应由国家投资解决。这一项目 1987—1996 年合计数见表 3^①。

(2)经常费用项目。就是应当由国家行政预算系统开支的维持性经费,包括国防费、行政管理费、抚恤和社会救济费、文教卫生和科学事业费、地质勘探费、工交商部门事业费、农业事业费等。这一项目一部分由预算内支出(合计数见表 3)。除此之外,还有相当一部分是通过所谓“预算外资金”开支的,如行政事业费、城市维护费、养路费、福利奖励支出等。只有将预算外资金中用于一般社会公共需要的经常费用开支包括进来,才能把握政府财政经常费用项目支出的全貌。然而,预算外资金的统计不规范也不完整,这里根据《中国财政统计年鉴》,不完全地计算预算外资金中有关经常费用项目支出数字(见表 3)。因此,一般社会公共需要必要量中的经常费用项目开支总额是由预算内和预算外资金中的经常费用项目支出数合计而得到(见表 3)。

(3)调节性项目。政府为了履行其附加职能即根据比较成本和效益原则提供非纯公共产品和履行宏观调控职能而开支的项目,包括由政府作为投资主体承担的水利、能源、交通、通讯等重点项目的投资;政府为实施其宏观调控职能、促进改革等而承担的价格补贴开支。1987—1996 年调节性开支合计数(包括本来应由政府用预算内税收支付,而因预算内财力不足由其它投资主体投资的数额,见表 3)。

至此,将上述三大项数字加总,也就算出了我国近 10 年一般社会公共需要必要量(其分年合计数见表 3)。在现实生活中,上述三大项内部各个项目的投资数或经费额并非都是合理的,某些项目如公共事业、居民服务、行政管理等将随着政治经济体制改革的深入而减少;某些项目如教育、卫生、科研、水利等无论是基建还是事业费都是严重不足的;能源交通投资也严重不足,应当不断有所增加。我们认为可以用应当减少的开支去补足应当增加的开支。因此,我们仍然认定上述计算结果是当前生产力发展水平对一般社会公共需要的要求相适应的。

① 表中数字与同期财政预算内实际支出数字不一致,其差额反映了应当由财政支出而财政无力支出,而由其它投资主体支出数字。

表 3

一般社会公共需要必要量及其占 GDP 的比重

单位: 亿元

项目 年份	1. 非物质生产部门的非生产性基建和更改项目	2. 经常费用项目			3. 调节性开支项目	一般社会公共需要必要量	一般社会公共需要必要量占 GDP 的比重(%)
		预算内支出数	预算外资金开支数	经常项目合计			
1987	373. 08	1026. 68	238. 67	1264. 75	837. 64	2475. 47	20. 69
1988	419. 91	1196. 96	291. 08	1488. 04	951. 04	2859. 01	19. 15
1989	391. 54	1397. 55	307. 08	1698. 73	999. 27	3089. 54	18. 27
1990	374. 31	1570. 62	356. 90	1927. 52	1168. 92	3470. 75	18. 71
1991	464. 68	1783. 53	407. 91	2191. 44	1385. 41	4041. 53	18. 70
1992	679. 13	2039. 54	501. 05	2540. 59	1637. 34	4857. 06	18. 23
1993	1195. 13	2443. 31	668. 87	3112. 18	2329. 40	6636. 71	19. 16
1994	1510. 37	3218. 06	1119. 82	4337. 88	3234. 58	9082. 83	19. 48
1995	1711. 56	3691. 22	1559. 08	5250. 30	3709. 52	10671. 38	18. 25
1996	2055. 51	4292. 18	2004. 19	6296. 37	4445. 38	12797. 26	18. 66

资料来源:《中国统计年鉴 1997》和《中国财政统计年鉴 1997》。

既然一般社会公共需要必要量是反映在我国目前生产力水平下,应当由国家政治权力主体承担社会管理职能的经费必要量,在不超过一般社会公共需要可能量的情况下,它占国内生产总值的比重(见表 3),也就反映了较为理想的宏观税负率。如果一般社会公共需要必要量占剩余产品价值总量的比例没有过高,那么,从表 3 可以得出这样的看法,即我国税收的实际征收量达到占国内生产总值的 19%左右是比较合适的。这一财力规模可以确保政府社会管理职能的物质需要,把应当由国家政治权力主体办的事情办好,而避免出现国家预算内财力不足→一般社会公共需要部门经费没有保证、一般公共生产条件不足→每一个单位都经商搞创收、政府税外收费泛滥或企业办社会→社会分工协作的职责范围模糊→税基缩小、正税征收不足→国家财政预算内财力匮乏的恶性循环局面。

2 剩余产品价值总量及其占 GDP 的比重

一般社会公共需要必要量的计算结果,反映的是一种理想的宏观税负规模,为了判断这一理想的宏观税负水平是否具有现实可行性,还有必要测算一般社会公共需要可能量——剩余产品价值总量及其与 GDP 之间的比例关系。税收只能从剩余产品价值中获取(杨斌, 1995)。因此要判断宏观税收负担总水平是高还是低,就要考察剩余产品价值的生产水平。笔者以剩余产品价值总量除以国内生产总值所得到的百分比,即宏观剩余产品价值率,来衡量一定时期剩余产品的生产水平。判断宏观税收负担总水平必须研究本国的剩余产品生产水平即宏观剩余产品价值率。而这首先要测算剩余产品价值总量。

在我国目前的统计年鉴中没有关于剩余产品价值总量的统计数据。我们只能以社会总产值减去物质消耗再减去物质生产部门劳动者个人消费基金(必要产品的价值),计算出剩余产品价值总量。物质消耗可以找到现成的数字。必要产品的价值总量却没有现成的数字。劳动

者获得劳动报酬后,不是用于消费就是用于储蓄,假定统计年份期初储蓄余额等于期末储蓄余额,那么,可用下列公式近似推算出物质生产部门劳动者个人消费基金: $V = Pc \div Lf \times Lm$

式中:V:物质生产部门劳动者个人消费基金;Pc:居民个人消费总额;Lf:全社会劳动者总人数;Lm:物质生产部门劳动者总人数。

由于《中国统计年鉴》从1993年起不再编列社会总产值指标,但仍能找到工业和农业总产值数据,因此,1993—1996年各年社会总产值数据按前6年工农业总产值占社会总产值平均比重推算(见表4)。

表 4		宏观剩余产品价值率					单位:亿元
项目 年份	社会总产值 (C+V+M)	物质消耗 (C)	物质生产部门劳动者个人消费基金 (V)	剩余产品价值总量 (M)	剩余产品价值总量M对GDP的比例 (%)	一般社会公共需要必要量对M的比例 (%)	宏观税收负担总量*对M的比例 (%)
1987	23034	13721	5378	3935	32.89	62.91	78.14
1988	29807	18069	6865	4873	32.64	58.67	75.98
1989	34519	21479	7655	5385	31.85	57.37	75.35
1990	38035	23658	8166	6211	33.49	55.88	69.27
1991	44142	27589	9209	7344	33.97	55.03	69.77
1992	55842	36018	11039	8785	32.98	55.29	73.07
1993	71563	46516	14114	10933	31.57	60.69	82.36
1994	103526	69155	19107	15264	32.64	59.68	79.96
1995	123660	80379	25055	18226	31.17	58.55	77.64
1996	148221	97085	29330	21806	31.79	58.68	76.75

资料来源:1988—1997年《中国统计年鉴》。

* 预算内税收总额和政府税外收费总额的合计数。

从表4中可以看出,1987—1996年10年间,一般社会公共需要必要量对剩余产品价值总量的比例在55.03%—62.91%之间,多数年份不超过60%,这说明,在现阶段国家要实现其社会管理职能必须占有一半略多一点的剩余产品价值总量。目前尚无足够的证据判断这些比例是否合理。但至少可以说明,在这种情况下,国家国有资产管理系统、企业和个人尚可支配近一半的剩余产品价值,用于扩大再生产和改善职工生活,我们所假定的国家政治权力活动范围及其一般社会公共需要量没有超过社会物质生产的承受能力。表4还显示,由于我国经济增长方式还没有从粗放型向集约型转变,因此经济效益不高,从而10年中剩余产品价值总量占GDP的比重(宏观剩余产品价值率)保持在31%—33%之间,这就是宏观税收负担的最大数量界限,如果征税量达到这一水平意味着国家政治权力主体耗用了当期全部剩余产品价值,物质生产部门只能维持简单再生产,这种情况一般是不能出现的。虽然,我们所分析的10年中,宏观税收负担总水平并没有超过这一界限,但总体上是相当不轻的,因为,政府及其有关部门通过正税和采用具有税收性质或准税收性质的收费形式使用了剩余产品价值总量的2/3以上,

有的年份高达 82%(见表 4)。

综上所述,我国较为理想的宏观税收负担总水平以占 GDP 的 19%左右较为合适。宏观税收负担的最界限为 GDP 的 34%。我国目前的宏观正税负担水平(T/GDP)是比较低的,仅为 10%左右,只能提供 50%多一点的政府履行其社会管理职能所需资金。但政府税外收费占 GDP 的比重却已高达 15%强,包括税收或准税收性质的政府税外收费在内的宏观税收负担总水平是相当高的,占了 GDP 的 1/4 强和剩余产品价值总量的 2/3 强,物质生产部门只能使用余下的 1/3 进行积累和扩大再生产或改善职工生活。这表明用于政府及其人员消费的社会财富过大了;由于“费”大于“税”、“预算外”超过“预算内”,财政分配正从统一集中规范走向极度的分散纷乱和多元化,国家通过财政体系进行的宏观控制处于极微弱状态;“吃官饭”人士的隐性收入大大超过显性收入,全社会收入分配高度隐蔽化,不公平日趋严重。十分有必要重建财政体系,在降低宏观税收负担总水平(从目前的 25%左右降到 19%左右)的前提下,提高预算内财政收入或税收收入占 GDP 的比重。

三、改变宏观税收负担总水平应采取的策略

根据上述分析,人民所承受的总体财政负担已是相当不轻了,因此改变宏观税收负担总水平,提高预算内财政收入或税收收入占 GDP 的比重,解决国家集中性财力匮乏的问题,采用提高税率增加负担的办法是不可行甚至是危险的。应采取内涵提高的策略,就是在不增加总体政府财政负担甚至还有所降低的前提下,通过政府全部收入形式结构的调整和偷漏税等财力流失的有效控制,使规范性的预算内财政收入或税收收入比重大幅度上升,让不规范的预算外政府收费的比重急剧下降。所谓“内涵提高”的策略,主要应着眼以下两个方面:

1. 缩费扩税,规范财政分配制度。按照政府收费的性质和设费原则(杨斌,胡学勤,1998)严格限制政府收费的范围、依法治费。首先,对属于这一范围的各项收费项目,要通过法制渠道进行规范。有关政府收费的任何问题,都要经过人民代表大会民主决定,决定结果通过法律加以规定。由全国人大或地方人大逐项公布条例,明确规定缴费人、缴费对象、费率、收费人、稽征办法、使用方向,以及缴费人和收费人的权力和义务。收费项目的废立均需要全国或地方人大通过法律程序决定。其次,征收成本要最小化。对法律规定要征收的政府收费,尽量由税务局负责征收或委托征收,防止为收费而设置机构、建立站卡,收费手续应简便易行、尽量方便缴费人。再次,建立有利于杜绝乱收费蔓延的管理机制。再有,要致力于精简政府机构,避免机构设置过多、人员过多→财政拨付的经费不足→靠单位收费→税基缩减→预算内财政困难→正常渠道经费不足→乱收费这样的恶性循环。

凡不属于上述合理的政府收费范围内的一切以政治权力为依托的税外收费,由全国人大根据具体情况决定并入正税或单独设立税种或拆除。缩费扩税改革,不仅是经济利益分配关系的再调整,而且将涉及我们这个社会中的许多阴暗面,不可避免地会受到既得利益集团和腐败势力的抵制,但唯有如此,财政分配秩序混乱局面才能得以扭转;唯有如此,国家长治久安才能得以维护;也唯有如此,提高财政收入占 GDP 比重才有前提。

2 进一步完善税制,健全税收征管,控制偷漏税,减少税源流失。目前,我国纳税人偷漏税情况相当严重,偷漏税面广量大;法外设置税收优惠政策或执法中随意减免税的现象仍屡禁

不止,其结果,使法定的税率与实际的税率差距很大。先以主体税种——增值税为例,1995年我国GDP为57,495亿元,其中第二产业的国内生产总值为28,538亿元,即使对第一产业应征的增值税和对第三产业中的批发、零售贸易应征的增值税忽略不计,仅对第二产业按法定税率征税,应征数要达到4,851亿元,而实际征收到的增值税总额只有2,602亿元。因此,保守估计征收率^①不到60%。增值税征收率每提高1%,收入占GDP的比重将增加0.067%(世界银行,1996),因此如果增值税征收率能提高15%,就能在法定税率不变的条件下,使税收收入占GDP的比重提高1%。目前我国个人所得税的征收率也很低。随着我国人均收入水平的提高和城市职工住房、医疗等社会化改革逐步到位,个人所得税增收潜力很大,是实现内涵增收的依靠税种之一。有必要从我国目前收入分配状况出发,重新认识和定位我国现阶段个人所得税的功能作用。我国目前收入分配状况是:人均收入水平逐年提高,但两极分化的趋势日益明显。据世界银行统计,我国1995年,占总人口20%的较高收入阶层的消费额占总消费额的比例达47.5%,其中占总人口10%的高收入阶层的消费额占总消费额的比例则高达30.9%;而占总人口20%的较低收入阶层的消费额只占总消费额的5.5%,其中占总人口10%的最低收入阶层的消费额只占总消费额的2.2%(世界银行,1997)。改革以后我国居民收入差距基本上表现为一种不断扩大的趋势,1995年全国居民的个人可支配收入的基尼系数已高达0.445,比1988年的基尼系数高出7个百分点,年均上升1个百分点(李实等,1998)。人均收入水平的提高,使我国个人所得税以财政收入为目标,实行低税率、广税基的普遍征收具有可能性;而收入分配不公状况的日益严重,使个人所得税必须以公平为主要目标。合理兼顾这两个目标是进一步完善个人所得税的方向,一方面,个人所得税应主要以占总人口5%—10%的最高收入阶层为征收对象,强化征管,辅以遗产赠予税和社会保险税等手段,全面提高对收入分配不公的调节力度;另一方面,对各类所得(包括工资薪金、各类独立个人劳务所得、投资所得、财产所得、已实现资本利得等),征收5%的最低限度税,实行源泉扣缴、免填申报表的办法,减少征收成本。通过此项改革,可望使个人所得税的收入占到GDP的1%以上,使之成为我国税制结构中最主要的辅助税种。

走内涵增收的治税之路,除了进一步完善税制外,还要建立健全适合中国国情和税制结构特点的税收征收管理制度,使偷漏税和其它形式的税款流失得到有效控制。

参考文献

- 李实,赵人伟,张平,1998:《中国经济转型与收入分配变动》,《经济研究》第4期。
世界银行,1996:《中国经济:治理通胀 深化改革》,中国财政经济出版社。
世界银行,1997:《1997世界发展报告》,中国财政经济出版社。
杨斌,1995:《国家税收理论与实务》,福建人民出版社。
杨斌、胡学勤,1998:《政府税外收费的理论研究和实证分析》(待出)。

(责任编辑:晓 喻)(校对:子 璇)

^① 征收率是指某一个税种一定时期实际征收入库的税额与按法定税率的计算应征税额的比率,用以测定税法的执行程度。